



გ ა დ ა ო ყ ვ ე ტ ი ლ ე ბ ა
საქართველოს სახელით

17 ოქტომბერი, 2018 წელი

თბილისი

შესავალი ნაწილი
თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგია

მოსამართლე ინგა კვაჭანტირაძე

სხდომის მდივანი ციალა გახელაძე

მოსარჩელე - შპს „გ-----“

წარმომადგენელი - ე-----

მოპასუხე - სსიპ შემოსავლების სამსახური

წარმომადგენელი - თ-----

მოპასუხე - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

წარმომადგენელი - ა-----

დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების
ნაწილობრივ ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი

1. სასარჩელო მოთხოვნა

1.1. ნაწილობრივ ბათილად იქნას ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 26 დეკემბრის №3---- ბრძანება;

1.2. ნაწილობრივ ბათილად იქნას ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 26 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა;

1.3. ნაწილობრივ ბათილად იქნას ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 26 იანვრის №1--- ბრძანება;

1.4. ბათილად იქნას ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დაკავშირების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 16 მარტის გადაწყვეტილება საჩივარზე №5----- (იხ. 2018 წლის 20 ივნისის სხდომის ოქმი).

2. მოპასუხის პოზიცია

2.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელმა სარჩელი არ ცნო, მხარი დაუჭირა წერილობით წარმოდგენილ შესაგებელს და სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

2.2. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენელმა სარჩელი არ ცნო, მხარი დაუჭირა წერილობით წარმოდგენილ შესაგებელს და სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

3. სასამართლოს მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები

3.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 18 ოქტომბრის №2----- და 2017 წლის 15 ნოემბრის N3---- ბრძანებების საფუძველზე ჩატარდა შპს „გ-----“-ის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. შემოწმების პერიოდი განისაზღვრა 2014 წლის 01 იანვრიდან 2017 წლის 01 ოქტომბრამდე. შემოწმების შედეგებზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომლის საფუძველზეც გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 26 დეკემბრის №3---- ბრძანება და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 26 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა. შპს „გ-----“-ს დაერიცხა ძირითადი გადასახადი 86 339 ლარი, ჯარიმა 48 6996 ლარი და საურავი 16 165.51 ლარი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი (ს.ფ.13-70);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 26 დეკემბრის №3---- ბრძანება (ს.ფ.144);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 26

დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა (ს.ფ.76-77).

3.2. 2018 წლის 04 იანვარს შპს „გ-----“-მა საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტს და მოითხოვა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე დაკისრებული ჯარიმა-საურავისაგან გათავისუფლება, რადგან დარიცხული თანხა გამოწვეულ იქნა პროგრამული ხარჯებების გამო (Superfin), საიდანაც გარკვეულ შემთხვევებში 1620-ის და 1690-ის ანგარიშებზე გაორმაგებულად აღირიცხებოდა შენაძენები.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- შპს „გ-----“-ის 2018 წლის 04 იანვრის საჩივარი (ს.ფ.78-81);

3.3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 26 იანვრის №1--- ბრძანებით შპს „გ-----“-ის საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ.

კერძოდ, აღნიშნული ბრძანების თანახმად, საგადასახადო შემოწმების აქტით დგინდება, რომ საზოგადოებას 2017 წლის აგვისტოს თვეში არ ჰქონდა დეკლარირებული და საშემოსავლო გადასახადით დაბეგრული ფიზიკურ პირზე განხორციელებული პროცენტის სახით განაცემი 1 484 ლარის ოდენობით. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლის მოთხოვნათა შესაბამისად, 2017 წლის აგვისტოს თვეში საზოგადოებას დაერიცხა ბიუჯეტის კუთვნილი საშემოსავლო გადასახადი ფაქტობრივად გაცემულ თანხაზე და დაერიცხა ჯარიმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მიხედვით. შემოწმების მიერ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 130-ე მუხლის შესაბამისად დაკორექტირდა აგვისტოსა და სექტემბრის თვის საშემოსავლო გადასახადის დეკლარაციები და გადამხდელს დაერიცხა კუთვნილი საშემოსავლო გადასახადი და ჯარიმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მოთხოვნათა დაცვით.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე და იმის გათვალისწინებით, რომ სამართალდარღვევა გამოწვეული იყო გადასახადის გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით, საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ და შპს „გ-----“ უნდა გათავისუფლდეს 2017 წლის 26 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნის საფუძველზე მოგების გადასახადში დარიცხული ჯარიმის გადასახადისაგან. დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 26 იანვრის №1--- ბრძანება (ს.ფ.82-86).

3.4. შპს „გ-----“-ის მიმართ გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 09 თებერვლის N2--- ბრძანება დარიცხული/შემცირებული თანხების კორექტირების შესახებ, რომლის თანახმადაც, შპს „გ-----“-ს შეუმცირდა ჯარიმა 43 953 ლარი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 09 თებერვლის N2--- ბრძანება (ს.ფ.142).

3.5. შპს „გ-----“-მა 2018 წლის 16 თებერვალს საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 16 მარტის გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

აღნიშნული გადაწყვეტილებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულმა დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ ვინაიდან საგადასახადო შემოწმების აქტით გადამხდელს გამოუვლინდა დამატებითი საგადასახადო შემოსავლები და შესაბამისად, საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესით და ვადით შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულებები, რის გამოც ძირითადი გადასახადის თანხებთან ერთად დაერიცხა, ასევე, ჯარიმა გადასახადის შემცირებისათვის, საგადასახადო კოდექსით დადგენილ ვადაში გადასახადის თანხის გადაუხდელობისათვის საურავის დარიცხვა კანონშესაბამისია. აღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, ვინაიდან გადამხდელს გამოუვლინდა დამატებითი საგადასახადო შემოსავლები, საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესით და ვადით შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულებები, საბჭომ მიზანშეწონილად არ მიიჩნია გადამხდელის გათავისუფლება აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 26 დეკემბრის N0----- საგადასახადო მოთხოვნის საფუძველზე დარიცხული საურავისაგან.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 16 მარტის გადაწყვეტილება N5----- საჩივართან დაკავშირებით (ს.ფ.94-102).

სამოტივაციო ნაწილი

4. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა

საქმეში არსებული მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, სარჩელის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმებისა და საქმეში არსებულ მტკიცებულებათა სამართლებრივი შეფასების შედეგად, სასამართლო მივიდა დასკვნამდე, რომ შპს „გ-----“ სარჩელი არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

5. კანონები, რომლებითაც სასამართლომ იხელმძღვანელა

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პირველი, 61-ე, 255-ე, 262-ე, 264-ე, 268-ე, 269-ე, 272-ე მუხლები, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 და 22-ე მუხლი.

6. სამართლებრივი შეფასება

6.1. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, სარჩელი შეიძლება აღიძრას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის მოთხოვნით.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მეორე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი არის ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემული სამართლებრივი აქტი, რომელიც აწესებს, ცვლის, წყვეტს ან ადასტურებს პირის ან პირთა შეზღუდული წრის უფლებებსა და მოვალეობებს. ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტად ჩაითვლება აგრეთვე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება მის უფლებამოსილებას მიკუთვნებული საკითხის დაკმაყოფილებაზე განმცხადებლისათვის უარის თქმის შესახებ, ასევე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გამოცემული ან დადასტურებული დოკუმენტი, რომელსაც შეიძლება მოჰყვეს სამართლებრივი შედეგი.

სადავო სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 26 დეკემბრის №3---- ბრძანება, 2017 წლის 26 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, 2018 წლის 26 იანვრის №1--- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 16 მარტის გადაწყვეტილება საჩივარზე №5-----, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მეორე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, წარმოადგენენ ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს, რომელთა კანონშესაბამისობა უნდა შეამოწმოს სასამართლომ განსახილველი დავის ფარგლებში საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის „ა“

ქვეპუნქტის შესაბამისად.

6.2. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი საქართველოს კონსტიტუციის შესაბამისად განსაზღვრავს საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირებისა და ფუნქციონირების ზოგად პრინციპებს, აწესრიგებს საქართველოს საბაჟო საზღვარზე მგზავრის, საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალების გადაადგილებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს, სამართლებრივ ურთიერთობაში მონაწილე პირის, გადასახადის გადამხდელისა და უფლებამოსილი ორგანოს სამართლებრივ მდგომარეობას, განსაზღვრავს საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებს, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას, უფლებამოსილი ორგანოსა და მისი თანამდებობის პირების არამართლზომიერ ქმედებათა გასაჩივრების წესსა და პირობებს, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის წესს, არეგულირებს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 255-ე მუხლი მე-4 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო კონტროლის სახეებია მიმდინარე კონტროლი და საგადასახადო შემოწმება. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო კონტროლს ახორციელებს მხოლოდ საგადასახადო ორგანო. სხვა მაკონტროლებელ და სამართალდამცავ ორგანოებს ეკრძალებათ პირის საქმიანობის საგადასახადო კონტროლის განხორციელება, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

ამავე კოდექსის 262-ე მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო შემოწმება შეიძლება იყოს კამერალური და გასვლითი.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 264-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გასვლითი საგადასახადო შემოწმება ტარდება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის გადაწყვეტილების საფუძველზე.

ამდენად, საგადასახადო შემოწმება არის საგადასახადო კონტროლის ერთ-ერთი ფორმა, რომლის საფუძველზეც დგება საგადასახადო შემოწმების აქტი. ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 268-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი იღებს საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის ან არდარიცხვის შესახებ გადაწყვეტილებას, რომლის ასლი წარედგინება გადასახადის გადამხდელს შესაბამის საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად.

ამავე კოდექსის 61-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, გადასახადის დარიცხვა გულისხმობს საგადასახადო ორგანოს მიერ კონკრეტული საგადასახადო

პერიოდისათვის გადასახადის თანხის აღრიცხვასა და ასახვას გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე, რომლის წარმოების წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, გადასახადის დარიცხვის საფუძველია საგადასახადო შემოწმების აქტი.

დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 18 ოქტომბრის №2----- და 2017 წლის 15 ნოემბრის N3---- ბრძანებების საფუძველზე ჩატარდა შპს „გ-----“-ის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. შემოწმების პერიოდი განისაზღვრა 2014 წლის 01 იანვრიდან 2017 წლის 01 ოქტომბრამდე. შემოწმების შედეგებზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომლის საფუძველზეც გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 26 დეკემბრის №3---- ბრძანება და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 26 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა. შპს „გ-----“-ს დაერიცხა ძირითადი გადასახადი 86 339 ლარი, ჯარიმა 48 6996 ლარი და საურავი 16 165.51 ლარი.

განსახილველ შემთხვევაში, სასარჩელო დავის საგანს წარმოადგენს არა განხორციელებული დარიცხვების კანონიერების შემოწმება, არამედ მოსარჩელე აღნიშნავს, რომ უნდა გათავისუფლდეს დარიცხული სანქციებისაგან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე, ვინაიდან წარმოადგენს კეთილსინდისიერ გადასახადის გადამხდელს და ამასთან, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 09 თებერვლის N2--- ბრძანების საფუძველზე შპს „გ-----“-ს შეუმცირდა ჯარიმა 43 953 ლარი.

სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის მე-4 ნაწილზე, რომლის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვალდებულებათა შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს ეკისრება საგადასახადო კოდექსით ან/და საქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო სამართალდამრღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პირს პასუხისმგებლობა შეიძლება დაეკისროს მხოლოდ ამ კოდექსით დადგენილი საფუძველითა და წესით.

სასამართლო განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვალდებულებათა შეუსრულებლობისა ან არაჯეროვნად შესრულების

შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელის მიმართ გამოიყენება საგადასახადო პასუხისმგებლობა. ამასთან, საგადასახდო სანქციის სახეებს მიეკუთვნება ჯარიმა და საურავი. ჯარიმა გამოიყენება კანონმდებლობით გათვალისწინებული კონკრეტული სამართალდარღვევის ჩადენისას, ამავე კანონით გათვალისწინებული ოდენობით; ხოლო საურავი გადასახადის გადამხდელს ეკისრება საგადასახდო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში გადასახადის გადასახდელი თანხის გადაუხდელობისათვის. ამასთან, საგადასახდო პასუხისმგებლობის მიზანია საგადასახდო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფა, გააჩნია როგორც „სადამსჯელო“, ისე პრევენციული დანიშნულება. მოცემულ შემთხვევაში, მართალია, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 09 თებერვლის N2--- ბრძანების საფუძველზე შპს „გ-----“-ს შეუმცირდა ჯარიმა 43 953 ლარი, მაგრამ აღნიშნული არ გულისხმობს მის ავტომატურ გათავისუფლებას დაკისრებული საურავისაგან.

საგადასახდო სანქციისაგან გათავისუფლების ერთ-ერთ საფუძველს ითვალისწინებს საქართველოს საგადასახდო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილი, რომლის თანახმადაც, საგადასახდო ორგანოს/დავის განმხილველ ორგანოს ან სასამართლოს უფლება აქვს, გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი ამ კოდექსით გათვალისწინებული სანქციისაგან, თუ სამართალდარღვევა გამოწვეულია გადასახადის გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით. შესაბამისად, აღნიშნული მუხლით დავის განმხილველ ორგანოს ენიჭება დისკრეციული უფლებამოსილება, რომლის ფარგლებშიც მან უნდა იმოქმედოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული წესებით. კერძოდ, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის „ლ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, დისკრეციული უფლებამოსილება არის უფლებამოსილება, რომელიც ადმინისტრაციულ ორგანოს ან თანამდებობის პირს ანიჭებს თავისუფლებას საჯარო და კერძო ინტერესების დაცვის საფუძველზე კანონმდებლობის შესაბამისი რამდენიმე გადაწყვეტილებიდან შეარჩიოს ყველაზე მისაღები გადაწყვეტილება. ამავე კოდექსის მე-7 მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილებით განსაზღვრულია, რომ დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელებისას არ შეიძლება გამოიყენოს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, თუ პირის კანონით დაცული უფლებებისა და ინტერესებისათვის მიყენებული ზიანი არსებითად აღემატება იმ სიკეთეს, რომლის მისაღებადაც იგი გამოიცა. დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელებისას გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით გათვალისწინებულმა ზომებმა არ შეიძლება გამოიწვიოს პირის კანონიერი უფლებებისა და ინტერესების დაუსაბუთებელი შეზღუდვა.

სასამართლო მიუთითებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2014 წლის 7 ოქტომბრის გადაწყვეტილებაზე (საქმე №ბს-222-219(კ-14) და განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახდო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილი საგადასახდო ორგანოს/სასამართლოს ანიჭებს დისკრეციულ უფლებამოსილებას, გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი დარიცხული სანქციისაგან, რაც

გულისხმობს, რომ საგადასახადო ორგანო არ არის ვალდებული, ნებისმიერ შემთხვევაში გამოიყენოს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ზემოაღნიშნული ნორმა. გადასახადის გადამხდელის კეთილსინდისიერების პრინციპი პასუხისმგებლობის გამომრიცხველ გარემოებად განიხილება. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი გადასახადის გადამხდელის ქმედების შესაფასებლად არ განსაზღვრავს „კეთილსინდისიერების“ ან „არაკეთილსინდისიერების“ ცნებას. თუმცა კეთილსინდისიერების საკითხს საგადასახადო დავის გადაწყვეტისა და კონკრეტული საგადასახადო-სამართლებრივი ნორმების შეფარდების პროცესში განსაკუთრებული დატვირთვა გააჩნია. გადასახადის გადამხდელის კეთილსინდისიერება გულისხმობს პირის სუბიექტურ დამოკიდებულებას მის მიერ ჩადენილი ქმედებისადმი. პირს სწამს, რომ მისი ქმედება კანონიერია, არ არის მართლსაწინააღმდეგო. ამასთან, პირი მოქმედებს ე.წ. საპატიებელი შეცდომის პირობებში, ანუ მან არ იცოდა და არც შეიძლებოდა სცოდნოდა, რომ ჩადიოდა აკრძალულ ქმედებას. საპატიებელი შეცდომის დროს პირი ფიქრობს, რომ არ არსებობს ისეთი ნორმა, რომელიც მის ქმედებას კრძალავს. მაშასადამე, მას არ გააჩნია სამართალდარღვევის ჩადენის შეგნება. მოცემულ შემთხვევაში კანონის მიზანს წარმოადგენს, საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან გაათავისუფლოს არა სტანდარტულად შეცდომის დამშვები პირი, არამედ პირი, რომელიც სამართლებრივი შეცდომის არეალში მოქმედებდა, რადგან სამართლებრივი შეცდომის დროს პირი არასწორად აფასებს ჩადენილი ქმედების სამართლებრივ არსს და ამ ქმედებით გამოწვეულ სამართლებრივ შედეგს. გადასახადის გადამხდელი შეიძლება კეთილსინდისიერად ცდებოდეს კანონის არსთან მიმართებაში, თუ აშკარად ბუნდოვანი და ორაზროვანი შინაარსის გამო კანონის ნორმა აზრთა სხვადასხვაობის, განსხვავებული ინტერპრეტაციისა და არაერთგვაროვანი განმარტების საშუალებას იძლევა.

ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, სასამართლო ასკვნის, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილი საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან პირის გათავისუფლების იმგვარ საკითხებს აწესრიგებს, როდესაც უფლებამოსილ ორგანოს აძლევს შესაძლებლობას, გაათავისუფლოს საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან პირი, თუ იგი საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმის აშკარა ბუნდოვანი და ორაზროვანი შინაარსის გამო, კეთილსინდისიერად ცდებოდა კანონის არსთან მიმართებაში. ამდენად, აღნიშნული მუხლით გათვალისწინებული რეგულირების ქვეშ არ ექცევა შპს „გ-----“-ის მიერ ვალდებულებების შეუსრულებლობის საფუძველზე საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად დაკისრებული საურავისაგან გათავისუფლების მოთხოვნა, რადგან შემოწმების მიხედვით დგინდება - საზოგადოებას 2017 წლის აგვისტოს თვეში არ ჰქონდა დეკლარირებული და საშემოსავლო გადასახადით დაბეგრული ფიზიკურ პირზე განხორციელებული პროცენტის სახით განაცემი 1 484 ლარის ოდენობით. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლის მოთხოვნათა შესაბამისად 2017 წლის აგვისტოს თვეში საზოგადოებას დაერიცხა ბიუჯეტის კუთვნილი საშემოსავლო გადასახადი

ფაქტობრივად გაცემულ თანხაზე და დაერიცხა ჯარიმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მიხედვით. შემოწმების მიერ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 130-ე მუხლის შესაბამისად დაკორექტირდა აგვისტოსა და სექტემბრის თვის საშემოსავლო გადასახადის დეკლარაციები და გადამხდელს დაერიცხა კუთვნილი საშემოსავლო გადასახადი და ჯარიმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მოთხოვნათა დაცვით. ამასთან, სასამართლო მოსარჩელე მხარის ყურადღებას მიაქცევს იმ გარემოებას, რომ ზემომითითებული ნორმის საფუძველზე კეთილსინდისიერი გადამხდელის სანქციისაგან გათავისუფლება საგადასახადო ორგანოს დისკრეციული უფლებამოსილებაა, ისევე, როგორც იმის განსაზღვრა, თუ სანქციის რომელი სახისგან გათავისუფლება შეიძლება ჩაითვალოს მიზანშეწონილად. აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელის არგუმენტაცია, რომ საგადასახადო ორგანო ვალდებულია გაათავისუფლოს გადამხდელი არა მხოლოდ ჯარიმისაგან, არამედ დარიცხული საურავისაგანაც, უსაფუძვლო და დაუსაბუთებელია.

სასამართლო განმარტავს, რომ გადასახადის გადამხდელის კეთილსინდისიერად მიჩნევის შემთხვევაში ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი როლი უჭირავს მტკიცების ტვირთის გადანაწილების საკითხს. დავების განხილვის ორგანოებს მხოლოდ სათანადო დასაბუთების შემთხვევაში უნდა ჰქონდეთ უფლება, გაათავისუფლონ გადასახადის გადამხდელი სანქციისგან, რათა გამოჩნდეს ის ფაქტები, გარემოებები, რომელსაც ისინი დაეყრდნობიან გადაწყვეტილების მიღებისას.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, მართალია, თუ კანონით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის არარა აქტად აღიარების, ბათილად ცნობის ან ძალადაკარგულად გამოცხადების შესახებ სარჩელის წარდგენის შემთხვევაში მტკიცების ტვირთი ეკისრება ადმინისტრაციულ ორგანოს, რომელმაც გამოსცა ეს აქტი, მაგრამ სადავო საკითხთან მიმართებაში მტკიცების ტვირთის გადატანა ადმინისტრაციულ ორგანოზე, არ უნდა იყოს გამოყენებული, რამდენადაც ამ შემთხვევაში სადავოა და დამტკიცებას ექვემდებარება არა დავის საგნის სამართლებრივი მხარე, არამედ გადასახადის გადამხდელის კეთილსინდისიერების ფაქტის დადგენა/არ დადგენა. ამ შემთხვევაში კი აუცილებელია მოდავე მხარეებზე მტკიცების ტვირთი პროპორციულად იქნას გადანაწილებული.

სასამართლო მიუთითებს, რომ ადმინისტრაციული აქტის ბათილად ცნობის ან ძალადაკარგულად გამოცხადების შესახებ სარჩელის წარდგენის შემთხვევაში მტკიცების ტვირთი ეკისრება იმ ადმინისტრაციულ ორგანოს, რომელმაც გამოსცა ეს აქტი. შესაბამისად, სწორედ საგადასახადო ორგანოზე იქნება მტკიცების ტვირთი დაამტკიცოს სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტის ნამდვილობა. თუმცა, სანქციისგან კეთილსინდისიერი გადამხდელის გათავისუფლების მტკიცების ტვირთის გადანაწილების საკითხი კანონმდებლობით არ არის განმარტებული.

დოქტრინის მიხედვით ყოველი პროცესუალური კანონმდებლობა აირეკლავს და ითვალისწინებს შესაბამისი დარგის მატერიალური კანონმდებლობის ინსტიტუტებს, პრინციპებს, მიზანს. ადმინისტრაციულ მართლმსაჯულების მეშვეობით პირი ახდენს თავის სუბიექტური უფლების სასამართლოსადმი მიმართვის შესაძლებლობის რეალიზაციას, ხოლო სასამართლო ამოწმებს ადმინისტრაციის მოქმედების კანონიერებას. (იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2007 წლის 25 დეკემბრის გადაწყვეტილება საქმეზე №ბს-626-596(კ-07)). სასამართლო მიიჩნევს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილი წარმოადგენს უფლებამოსილი ორგანოების უფლებამოსილებას გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადამხდელი სანქციისგან, რაც თავისთავად გულისხმობს გადამხდელის უფლებას მიმართოს უფლებამოსილი ორგანოებს, წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები და გათავისუფლდეს სანქციისგან თუ დაამტკიცებს სამართლებრივი ნორმის გამოყენების წინაპირობების არსებობას. მოცემულ შემთხვევაში, შპს „გ-----“ის მიერ არ მომხდარა იმ გარემოებების დადასტურება, რომელიც გახდებოდა საფუძველი სადავო საურავის ნაწილში მის გათავისუფლების.

სასამართლო, ასევე, მოიხმობს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 272-ე მუხლის პირველ და მესამე ნაწილებს, რომელთა თანახმად, საურავი არის საგადასახადო სანქცია, რომელიც პირს ეკისრება საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში გადასახადის გადასახდელი თანხის გადაუხდელობისათვის. საურავი ერიცხება გადასახადის თანხას, რომელიც არის სხვაობა გადასახადის გადამხდელის მიერ შეუსრულებელ საგადასახადო ვალდებულებებსა და ზედმეტად გადახდილი გადასახადების ჯამს შორის. თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, საურავის დარიცხვა ხორციელდება თითოეული ვადაგადაცილებული დღისათვის, გადასახადის გადახდის ვადის ამოწურვის დღის მომდევნო დღიდან.

სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო პასუხისმგებლობა საჯარიმო სანქციების გარდა ითვალისწინებს უფლებააღმდგენ სანქციებსაც, მათ შორის, საურავს, რომელიც უზრუნველყოფს საგადასახადო ვალდებულების სათანადოდ შესრულებას, აგრეთვე, მართლსაწინააღმდეგო ქმედების შედეგად სახელმწიფოსათვის მიყენებული ზიანის კომპენსაციას. ვინაიდან, მოცემულ შემთხვევაში, საურავი გაანგარიშებულია გადამხდელის კუთვნილი, მათ შორის, საგადასახადო შემოწმებით დადგენილი გადასახადის დადგენილ ვადაში გადაუხდელობისათვის, არ არსებობს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის გათვალისწინებული უფლებამოსილების გამოყენების საფუძველი.

აღნიშნულის გათვალისწინებით, არ არსებობს აღნიშნული მუხლის საფუძველზე სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ნაწილობრივ ბათილად ცნობისა და მოსარჩელისთვის დარიცხული სანქციისაგან

გათავისუფლების საფუძვლები.

6.3. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, ამ კოდექსის 22-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით სასამართლო უფლებამოსილია გამოიტანოს გადაწყვეტილება ადმინისტრაციული აქტის ბათილად ცნობის შესახებ თუ ადმინისტრაციული აქტი ეწინააღმდეგება კანონს და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას, ან ინტერესს ან უკანონოდ ზღუდავს მას.

სასამართლო აღნიშნავს, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის საფუძვლები რეგლამენტირებულია საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლით, რომლის პირველი ნაწილი ადგენს, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს, ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადებისა ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადების ან გამოცემის წესის არსებით დარღვევად ჩაითვლება ადმინისტრაციულ სამართლებრივი აქტის გამოცემა ამ კოდექსის 32-ე ან 34-ე მუხლით გათვალისწინებული წესის დარღვევით ჩატარებულ სხდომაზე ან კანონით გათვალისწინებული ადმინისტრაციული სახის დარღვევით, ანდა კანონის ისეთი დარღვევა, რომლის არარსებობის შემთხვევაში მოცემულ საქმეზე მიღებული იქნებოდა სხვაგვარი გადაწყვეტილება.

ზემოაღნიშნული სამართლებრივი მსჯელობისა და დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების ურთიერთშეჯერების საფუძველზე სასამართლოს მიაჩნია, რომ არ არსებობს შპს „გ-----“-ის სარჩელის დაკმაყოფილების - საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლით განსაზღვრული გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ნაწილობრივ ბათილად ცნობის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები.

7. საპროცესო ხარჯები

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 37-ე მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად, სასამართლო ხარჯებს მოიცავს სახელმწიფო ბაჟი. ამავე კოდექსის 55-ე მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად, სარჩელზე უარის თქმისას სასამართლოს მიერ გაწეული ხარჯები გადახდება მოსარჩელეს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ.

მოცემულ შემთხვევაში, მოსარჩელის მიერ გადახდილია სახელმწიფო ბაჟი 100 (ასი) ლარისა და 386 (სამასოთხმოცდაექვსი) ლარის ოდენობით, რაც უნდა ჩაითვალოს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდილად.

სარეზოლუციო ნაწილი

სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი, მე-2, მე-12, მე-13, 22-ე მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-8, 37-ე, 55-ე, 243-244-ე, 248-ე, 249-ე, 257-ე, 364-ე, 369-ე მუხლებით და

გადაწყვეტა

1. შპს „გ-----“-ის სარჩელი არ დაკმაყოფილდეს.
2. შპს „გ-----“-ის მიერ სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი 100 (ასი) ლარი და 386 (სამასოთხმოცდაექვსი) ლარი ჩაითვალოს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდილად.
3. გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს სააპელაციო წესით თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (მისამართი: ქ. თბილისი გრ. რობაქიძის გამზ. №7ა) თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის (მისამართი: ქ. თბილისი, დ. აღმაშენებლის ხეივანის მე-12 კმ, №6) მეშვეობით 14 დღის ვადაში დასაბუთებული გადაწყვეტილების მხარეთათვის გადაცემის დღიდან.

**მოსამართლე
კვაჭანტირაძე**

ინგა